Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 33300 du rôle
Inscrit le 4 septembre 2013

Audience publique du 18 décembre 2013

Recours formé par
Monsieur ...et consort,…,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33300 du rôle et déposée le 4 septembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Lionel NOGUERA, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., domiciliés ensemble à F-…, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 août 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la société anonyme … ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 septembre 2013 ;

Vu la lettre de Maître Lionel NOGUERA déposée au greffe du tribunal administratif le 16 octobre 2013 et sollicitant un échange de mémoires supplémentaires ;

Vu l'ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif du 16 octobre 2013 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 6 novembre 2013 par Maître Lionel NOGUERA ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 19 novembre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Lionel NOGUERA et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 décembre 2013.

Le 7 août 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme …, ci-après la « … », une demande de renseignements au sujet de Monsieur ...et de son épouse, Madame …, ci-après « les époux...», libellée comme suit :

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 11 juillet 2013 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 14 septembre 2013 au plus tard.

Identité des personnes concernées par la demande :

...

Date et lieu de naissance : ...
Adresse connue : ..., F- ...

..., épouse...
Date de naissance : ...
Adresse connue : ..., F-...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leurs contribuables, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires, alors que leurs contrats de prêts mentionnent des comptes luxembourgeois.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *Veuillez indiquer si Monsieur et/ou Madame...était (étaient) le(s) titulaire(s) des comptes bancaires nos ..., ... et ... auprès de votre établissement ;*

- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires ;*

- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) ayant ouvert ces comptes bancaires au cas où l'ouverture se situe dans la période visée ;*

- *Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période concernée ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires pour la période visée.*

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 septembre 2013, les époux...ont fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 7 août 2013.

Par courrier déposé au greffe du tribunal administration le 16 octobre 2013, Maître Lionel NOGUERA a sollicité un échange de mémoires supplémentaires.

Par ordonnance du 16 octobre 2013, le président de la première chambre du tribunal administratif a autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire.

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après « la loi du 31 mars 2010 », le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements. Le recours en annulation sous analyse est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Les demandeurs invoquent en premier lieu une violation de leurs droits de la défense au motif que dans la mesure où, d'une part, la demande de renseignements émanant des autorités fiscales françaises ne leur aurait pas été communiquée et, d'autre part, que la décision directoriale ne serait pas motivée à suffisance, il leur aurait été impossible de préparer utilement un recours juridictionnel. A cet égard, les demandeurs font encore valoir que le fait que l'administration se serait limitée dans la décision attaquée à reprendre des formules générales et abstraites, sans tenter de préciser concrètement dans quelle mesure, dans leur cas d'espèce, des raisons de fait permettraient de justifier la décision sous analyse, devrait s'analyser en une absence de motivation mettant tant les personnes visées par la décision que le juge administratif dans l'impossibilité d'en contrôler la légalité. Les demandeurs insistent encore sur le fait que la circonstance que des contrats de prêt, dont il ne pourrait qu'être supposé qu'ils ont été conclus par les demandeurs, mentionnent des comptes luxembourgeois, ne justifieraient pas nécessairement une demande de renseignements auprès de la banque concernée.

Dans son mémoire en réponse, la partie étatique conclut au rejet de ces moyens en renvoyant notamment à l'interprétation de la notion de « *confidentialité* » par les Etats

membres du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, et en insistant en substance sur le fait que la décision d'injonction litigieuse ne reprendrait que les informations strictement nécessaires telles que contenues dans la demande de renseignements française et permettant à la …de s'exécuter, tout en restant motivée à suffisance de droit et dans le respect des conditions tenant à la notion de la « *pertinence vraisemblable* ».

Dans leur mémoire supplémentaire, les demandeurs insistent plus particulièrement sur le fait que la décision directoriale ne satisferait pas à l'obligation minimale de motivation tenant compte des limitations tirées de l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009, ledit avenant ayant été ratifié par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la Convention » et du secret fiscal du § 22 AO de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ».

Les demandeurs maintiennent à cet égard que la motivation de la décision directoriale relèverait du libellé obscur ou serait à tout le moins « *cryptique* » étant donné que ni le but fiscal, ni la pertinence des renseignements demandés ne seraient vérifiables. Ces insuffisances ne seraient aucunement justifiables par l'obligation de confidentialité résultant tant du droit conventionnel que du droit interne. Dans la mesure où la décision directoriale déférée ne permettrait pas d'établir que l'administration des Contributions directes a accompli son obligation de vérifier la pertinence raisonnable de la demande d'échange de renseignements soumise par les autorités françaises et que cette décision ne permettrait même pas au détenteur des informations requises d'en vérifier la légalité, elle encourrait l'annulation.

Les demandeurs font ensuite valoir que la Convention en elle-même ne poserait aucune limite autonome à la communication au tiers détenteur d'informations dans l'Etat requis et que seules les règles de droit interne seraient applicables. Or, si le § 22 AO dont le champ d'application s'étendrait par l'effet de l'article 22 de la Convention aux contribuables étrangers faisant l'objet du contrôle de l'Etat requérant, astreindrait certes l'administration des Contributions directes au secret en ce qui concerne les informations sur la situation personnelle et économique d'un contribuable, il n'en demeurerait pas moins que les faits exposés dans la demande de renseignements litigieuse parviendraient nécessairement à un établissement bancaire qui en aurait déjà connaissance, de sorte qu'il serait difficilement compréhensible dans quelle mesure une injonction reprenant ces seuls motifs aurait pu violer le secret fiscal, ce d'autant plus que le risque de divulgation éventuelle de l'information serait couvert par le secret professionnel du banquier. Les demandeurs en concluent que le secret fiscal ne pourrait donc en l'espèce pas limiter la motivation de la décision directoriale.

Les demandeurs donnent encore à considérer que si la partie étatique s'appuie dans son mémoire en réponse sur l'interprétation de la notion de confidentialité par les Etats membres du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, il ne faudrait pas perdre de vue que les observations du Forum mondial seraient de nature essentiellement politique et dès lors à écarter des débats puisqu'elles viseraient à modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels

que convenus antérieurement à travers la Convention. Il appartiendrait ensuite au gouvernement et au législateur de prendre ou non ces observations en compte dans les nouvelles conventions fiscales conclues dans le cadre juridique interne.

Dans son mémoire supplémentaire, la partie étatique, tout en maintenant les développements contenus dans son mémoire en réponse et en insistant sur le fait qu'il n'existerait aucune obligation de motivation formelle en ce qui concerne les décisions d'injonction prises sur base de la loi du 31 mars 2010, fait encore valoir en substance que la décision litigieuse énoncerait la disposition légale sur base de laquelle l'administration des Contributions directes est autorisée à solliciter les renseignements, à savoir la loi du 31 mars 2010 ainsi que la convention fiscale concernée. Cette même décision préciserait également de quelle autorité étrangère émane la demande de renseignements, ainsi que les personnes concernées par la demande, la période d'imposition visée, les numéros de compte bancaire concernés, ainsi que la nature et la forme des renseignements demandés.

La partie étatique insiste par ailleurs sur le fait que les détails relatifs à la procédure fiscale en cours seraient couverts par le secret fiscal et ne devraient pas figurer dans la décision d'injonction adressée au tiers détenteur de sorte que les limitations tirées de l'article 22 de la Convention et du secret fiscal du §22 AO s'appliqueraient pleinement en l'espèce.

En ce qui concerne les observations du Forum mondial, le délégué du gouvernement fait valoir que tout comme le commentaire du modèle de convention fiscale de l'OCDE, le rapport d'évaluation de phase 2 du Luxembourg serait un moyen d'interprétation valable et utile de la norme internationale convenue en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales. Par ailleurs, contrairement à ce qu'affirmeraient les demandeurs, la position tendant vers un échange de renseignements le plus large et le plus efficace possible ne serait pas minoritaire au sein du Forum mondial.

Force est au tribunal de constater que les demandeurs critiquent en substance que leurs droits de la défense auraient été violés du fait que la demande de renseignements française ne leur aurait pas été communiquée avant l'introduction de leur recours contentieux et qu'au vu de l'absence de motivation suffisante de la décision directoriale déférée, il leur aurait été impossible de préparer utilement leur recours en justice.

S'il est exact que la demande de renseignements émanant des autorités françaises n'a pas été portée à la connaissance des demandeurs avant l'introduction de leur recours contentieux, il n'en demeure pas moins que cette demande a été déposée par la partie étatique au greffe du tribunal administratif en date du 30 septembre 2013, ensemble avec son mémoire en réponse. Ladite demande a par ailleurs été communiquée au mandataire des demandeurs par le greffe du tribunal administratif en date du 11 octobre 2013.

Suite à une demande afférente du mandataire des demandeurs en date du 16 octobre 2013, le tribunal a par ordonnance du 16 octobre 2013 accordé à chacune des parties l'autorisation de déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre notamment position par rapport à la demande de renseignements ainsi communiquée.

Les demandeurs ont ainsi pu prendre connaissance de la demande de renseignements émanant des autorités françaises et ils ont eu l'occasion de déposer un mémoire supplémentaire en date du 6 novembre 2013 afin de prendre position par rapport à cette pièce dans des conditions qui ne les ont pas désavantagés par rapport à la partie adverse. Il s'ensuit

que tant le droit des demandeurs à un procès équitable, que le principe du contradictoire ont été respectés en l'espèce, de sorte qu'aucune violation des droits de la défense ne peut être vérifiée en l'espèce.

Par ailleurs, en ce qui concerne la motivation d'un point de vue purement formel de la décision directoriale, motivation qui doit être appréciée en tenant compte du contenu de la demande de renseignements des autorités françaises communiquée en cours de procédure contentieuse ainsi que des renseignements fournis par la partie étatique, force est de relever que tant la décision directoriale que la demande de renseignements relatent le descriptif du cas d'imposition et identifient les demandeurs comme les contribuables faisant l'objet d'un contrôle fiscal en France, étant précisé qu'un éventuel caractère lacuneux du descriptif du cas d'imposition concerné tel que contenu dans la demande de renseignements française et repris dans la décision directoriale aurait pour conséquence une annulation de la décision directoriale en raison du défaut de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et non pas en raison d'un défaut de motivation suffisante d'un point de vue strictement formel.

Au vu des développements qui précèdent, les moyens ayant trait à une absence de motivation suffisante de la décision directoriale d'un point de vue strictement formel et à une violation consécutive des droits de la défense des demandeurs sont à écarter pour ne pas être fondés.

Quant au fond, les demandeurs font valoir que les renseignements sollicités ne pourraient être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils présenteraient un lien effectif avec leur cas d'imposition individuel.

Or, à travers plus particulièrement les deuxième et troisième questions formulées, la décision directoriale tendrait non seulement à voir confirmer que les demandeurs sont effectivement les personnes autorisées à effectuer des opérations sur les comptes bancaires et que ce seraient eux qui auraient ouvert lesdits comptes, mais aussi à se voir communiquer les identités des personnes ayant ces différentes qualités sans limiter la portée de ces demandes à la personne des demandeurs. Dans la mesure où les identités d'autres personnes ayant, à côté des demandeurs et à leur place, l'une ou plusieurs des qualités visées dans ces deux questions, seraient étrangères à leur cas d'imposition, elles ne pourraient être considérées comme vraisemblablement pertinentes dans leur cas d'imposition.

Les demandeurs estiment que dans la suite logique de cette conclusion, les renseignements demandés dans les quatrième et cinquième questions relatives aux soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période concernée et aux relevés bancaires, ne pourraient être considérés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où les réponses aux questions précédentes confirmeraient que les demandeurs sont effectivement les titulaires des comptes bancaires en question et que les fonds et revenus afférents de la période visée dans la demande de renseignements leur sont fiscalement imputables. Plus particulièrement, à travers la cinquième question, la décision directoriale tendrait non seulement à se voir communiquer des informations concernant des opérations bancaires entre les demandeurs mais également des opérations bancaires entre les demandeurs et des tiers, ces derniers n'étant toutefois pas visés par la décision, pas plus que les éventuels mandataires sur un compte, si ces mandataires n'étaient pas les demandeurs.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en faisant en substance valoir que le descriptif du cas d'imposition en cause et du but fiscal dans lequel les renseignements

sont sollicités comporterait toutes les indications nécessaires pour justifier l'existence d'indices suffisants de nature à rendre l'existence de revenus non déclarés dans le chef des demandeurs plausible et pour conférer aux renseignements demandés le caractère de pertinence vraisemblable en vue de la découverte et de la fixation de revenus personnels éventuellement non déclarés des demandeurs ainsi que de leur soumission à l'impôt sur le revenu.

Aux termes de l'article 22, paragraphe 1, de la Convention précitée, « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention.* […] ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un *« échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005 »*[1], de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après dénommé le « Modèle de convention », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer

[1] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6072, commentaire des articles, p. 27.

sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux[2], ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après dénommé « le manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Ainsi, l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux Etats contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »[3], l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé[4], les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* »[5]. L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4, a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

En l'espèce, les autorités françaises ont identifié les demandeurs comme les personnes faisant l'objet de leurs opérations de contrôle, de sorte que la demande de renseignements satisfait à la condition de détermination du contribuable. Quant à la condition selon laquelle la demande doit porter sur un cas d'imposition, de contrôle ou d'enquête précis et spécifique, il y a lieu de relever que la demande de renseignements précise que lors du contrôle fiscal dont ils ont fait l'objet de la part des services fiscaux français, les époux...ont présenté des contrats de prêts contractés auprès de banques luxembourgeoises pour financer des biens immobiliers. Ces contrats de prêt ont renseigné outre le compte bancaire principal des demandeurs, qui est connu des services fiscaux français, d'autres comptes bancaires luxembourgeois à débiter, dont notamment ceux indiqués dans la demande de renseignements sous analyse. Comme la demande de renseignements indique par ailleurs que ces autres comptes bancaires sont inconnus de l'administration française et que les époux...ne les auraient pas non plus présentés

---

[2] Cour adm. 2 mai 2013, n°32185C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu
[3] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6027, commentaire des articles, p. 27, idem Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; idem échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord.
[4] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26 n° 5, 5.1 et 9
[5] Voir le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.7

aux services fiscaux français, de sorte que les services fiscaux français souhaitent s'assurer que des revenus imposables en France ne sont pas sur ces comptes et que les demandeurs n'ont pas minoré les revenus déclarés en France en 2010 et 2011, il y a lieu de considérer que ladite condition est remplie

En ce qui concerne la condition que les renseignements demandés doivent être qualifiables comme étant « *vraisemblablement pertinents* », de sorte à prévenir une « *pêche aux renseignements* », le tribunal vient de retenir ci-avant que les demandeurs sont désignés dans la demande de renseignements des autorités françaises comme les personnes faisant l'objet du contrôle fiscal en France et au sujet desquelles des renseignements sont demandés au Luxembourg, notamment du fait que les demandeurs ont présenté aux services fiscaux français des contrats de prêts contractés auprès de banques luxembourgeoises, contrats mentionnant des comptes bancaires luxembourgeois inconnus des services français, dont notamment les trois comptes bancaires identifiés dans la demande de renseignements litigieuse. Il y a dès lors lieu de conclure que la demande de renseignements tend à voir confirmer dans le chef des demandeurs la qualité de bénéficiaires des trois comptes bancaires luxembourgeois indiqués dans la demande de renseignements litigieuse afin de permettre aux services fiscaux français de déterminer les revenus propres des demandeurs et plus particulièrement l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011.

Par voie de conséquence, les renseignements sollicités par les autorités françaises ne peuvent être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils présentent un lien effectif avec le cas d'imposition individuel des demandeurs ainsi circonscrit.

Or, force est de constater que la demande des autorités françaises tend, à travers les trois premières questions formulées, non seulement à voir confirmer que les demandeurs sont effectivement les titulaires des trois comptes bancaires en cause, qu'ils sont autorisés à effectuer des opérations par leur biais et que ce sont eux qui ont ouvert lesdits comptes, mais à se voir communiquer les identités des personnes ayant ces différentes qualités sans limiter la portée de ces demandes à la personne des demandeurs. Les identités d'autres personnes ayant, à côté des demandeurs ou à leur place, l'une ou plusieurs des qualités visées dans les trois premières questions doivent cependant être considérées comme étrangères au contrôle dont les demandeurs font l'objet et ne peuvent dès lors pas être considérées comme vraisemblablement pertinentes dans le cadre dudit cas d'imposition.

S'il est vrai, comme le précise la partie étatique, que les questions contenues dans la demande de renseignements française et reprises par l'injonction directoriale attaquée - étant toutefois relevé que la première question des autorités françaises a été reformulée dans la décision directoriale en ce sens qu'elle tend à savoir précisément si les époux...étaient les titulaires des comptes bancaires en cause -, correspondent aux questions types généralement formulées en matière de données bancaires telles que figurant dans les formulaires standardisés élaborés par l'OCDE et l'Union Européenne, il n'en reste pas moins que le formulaire standardisé prévoit certes ces questions comme texte préimprimé à côté desquels seule une case peut être cochée pour conférer à ces textes la qualité de questions dans le cadre d'une demande de renseignements, mais que le même formulaire prévoit en-dessous de ces textes chaque fois un champ dans lequel l'autorité requérante peut insérer un texte individualisé afin de préciser la portée de la question correspondante.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, il y a lieu de conclure que les trois premières questions contenues dans la demande des autorités françaises, et reprises telles qu'elles - hormis la première question qui a été reformulée -, par la décision directoriale attaquée, tendent en partie à obtenir des renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents pour le cas d'imposition en cause dans la mesure où elles tendent à obtenir les identités d'autres personnes à partir de liens qu'elles auraient eus par rapport aux comptes bancaires visés dans la demande. Dans la suite logique de cette conclusion, quant aux trois premières questions formulées dans la demande, il y a lieu de conclure par rapport aux quatrième et cinquième questions relatives aux soldes d'ouverture et de clôture des comptes et à la fourniture des relevés bancaires, que les renseignements afférents ne sont vraisemblablement pertinents que dans la mesure où les réponses aux trois premières questions confirment que les demandeurs sont bien les titulaires des comptes bancaires en question et que les fonds afférents de la période visée dans la demande de renseignements leur sont fiscalement imputables.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que la décision directoriale du 7 août 2012 est conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif en ce qu'elle enjoint la … d'indiquer si les demandeurs étaient pour la période concernée, à savoir du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, les titulaires des comptes bancaires en cause, s'ils sont autorisés à effectuer des opérations sur ces comptes et si les demandeurs sont bien les personnes ayant ouvert les comptes, au cas où l'ouverture se situe dans la période concernée, à savoir du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, et, en cas de réponses affirmatives à ces questions, d'indiquer les soldes d'ouverture et de clôture desdits comptes et de fournir les relevés bancaires pour cette période.

Par contre, la décision directoriale du 7 août 2013 n'est pas conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités françaises des renseignements qui ne peuvent pas être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle fiscal des demandeurs, en l'occurrence ceux dépassant les confins ci-avant tracés et visant les identités d'autres personnes.

S'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision[6]. Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements valablement requis par le directeur peuvent être dissociés de ceux dont il n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de faire masse des dépens de l'instance et de les mettre pour moitié à charge des demandeurs et de l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

[6] Cour adm. 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56.

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement fondé ;

par conséquent, annule la décision directoriale du 7 août 2013 dans la mesure où elle enjoint à la … de fournir des renseignements allant au-delà des indications suivantes : si les demandeurs sont les titulaires des comptes bancaires en cause ; s'ils sont autorisés à effectuer des opérations sur ces comptes et s'ils sont les personnes ayant ouvert lesdits comptes, au cas où l'ouverture desdits comptes se situe dans la période concernée du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, et, en cas de réponses affirmatives à ces questions, d'indiquer les soldes d'ouverture et de clôture des comptes et de fournir les relevés bancaires pour cette période ;

fait masse des frais et les met pour moitié à charge des demandeurs et de l'Etat.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 18 décembre 2013 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill   s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 19/12/2013

Le Greffier du Tribunal administratif